

税收征管、纳税遵从与税收优惠

——对金税三期工程的政策效应评估*

樊 勇 李昊楠

内容提要:金税三期工程(以下简称“金三”)是提高税收征管能力的重要举措。本文基于全国税收调查数据,采用双重差分和三重差分评估了“金三”的政策效果,结果表明:(1)“金三”显著提高了纳税遵从度,促进了“应收尽收”;(2)“金三”促进了税收优惠政策的落实,提高了企业税收优惠政策的享受比例,促进了“应享尽享”;(3)虽然提高纳税遵从度会使一部分税收不遵从企业实际税负上升,但促进税收优惠政策落实能够使更多符合条件的企业减轻税负,在两者的作用下,“金三”没有对企业总体税负产生显著影响。本文的研究论证了“金三”的双重效应,一方面优化信息系统,提高纳税遵从度,另一方面提升纳税服务质量,促进税收优惠政策的落实。

关键词:金税三期工程 税收征管 纳税遵从 税收优惠 企业税负

作者简介:樊 勇,中央财经大学财政税务学院教授、博士生导师,100081;

李昊楠,中央财经大学财政税务学院博士生,100081。

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1002-8102(2020)05-0051-16

一、引 言

税收征管是保障国家财力的重要基础。作为税收征管的核心问题,如何提升纳税遵从度长期以来都是诸多学者关注的热点。然而已有文献大都只关注了税收征管中的税收稽查,税收征管不仅包括税收稽查,还包括同等重要的纳税服务。随着我国由高速增长阶段转向高质量发展阶段,税收征管理念面临不断挑战,单纯遏制逃税的征管理念已无法适应宏观经济发展的要求。正如Alm等(1995)所述,政府的纳税遵从战略仅仅依靠稽查和处罚,这或许是一个在理的起点,却不是一个很好的终点。

单纯遏制逃税的征管理念在减税降费时期面临的主要问题是加强征管与减税政策之间的矛盾。不论是在2008年开始的结构性减税,还是2018年开始推行大规模的减税背景下,政府部门加强税收征管是否会影响(主要是抑制)减税政策效果?这是理论界和实务界普遍关心的问题,但由

* 基金项目:国家自然科学基金项目“税制改革、税收征管与企业纳税遵从行为研究”(71973159)。感谢匿名审稿人的宝贵意见,当然文责自负。李昊楠电子邮箱:17310704731@163.com。

于税收征管是一个相对抽象的内容,不易具体分解,对税收征管效果的定量化分析目前在国内外都是难题。“金三”作为由试点阶段开始逐步推行的税收征管改革,为研究这一难题提供了难得的识别机会。

“金三”是我国的税收信息化经历了金税一期、二期以及其他三十余个信息系统的开发和建设后实施的一个提升税收征管水平的信息化建设工程,主要包括“一个平台、两级处理、三个覆盖、四类系统”,目的是建设现代化的税收稽查体系和纳税服务体系。“金三”在设计之初就遵循“以纳税人为中心,促进税法遵从,优化纳税服务的理念”,将主要的改革目标定位在提高纳税遵从度和落实税收优惠政策两个方面(见图1)。因此从理论上讲,一方面,提升纳税遵从度是税收征管的基本目标,但会增加企业税负,一定程度上抵消减税降费的政策效果;另一方面,通过优化纳税服务、促进税收优惠政策的落实则可以提高政策的有效性,切实降低企业税负,缓解强化征管带来的负效用,同时提高企业的自愿遵从度。双重目标既是减税降费时期的现实需求,同时也是税收现代化发展的必然要求(李波等,2018)。

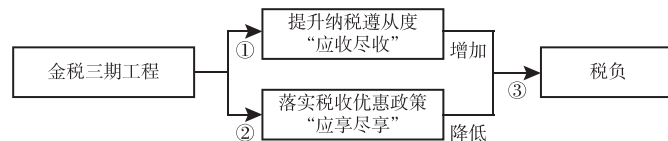


图1 “金三”改革的目标

因此考察“金三”的政策效果不仅要关注是否提升纳税遵从度这一基本问题,还要关注纳税服务质量的提升带来的税收优惠享受程度的变化。本文尝试考察“金三”结构性政策效果,即图1中的①、②、③三条路径,一是税收征管改革的基本目标(路径①),“金三”是否提升了纳税遵从度;二是“金三”是否促进了税收优惠政策的落实,提升了税收优惠政策的享受比例(路径②);三是一方面征管加强会增加税负,另一方面落实税收优惠政策会减轻税负,在两者的共同作用下,“金三”如何影响企业税负(路径③),即“金三”是否缓解了征管改革和减税降费的矛盾。

本文基于2011—2015年的“全国税收调查”数据,采用双重差分和三重差分的方法,全面评估了“金三”的政策效果,主要得到以下结论。(1)“金三”显著提高了纳税遵从度,促进了“应收尽收”,较好地完成了基本目标。(2)“金三”整体上促进了税收优惠政策的落实,促进了“应享尽享”,具体表现为提高了企业的增值税减免额占销售收入的比重,并且提高了企业实际享受到的所得税税基式减免、税额式减免和税率式减免。(3)一方面税收征管强化提高了整体税负,另一方面落实税收优惠政策降低了整体税负,综合两者的效应,“金三”对总体税负没有显著影响,具体表现为降低了企业的增值税税负,提高了其他税税负,企业所得税税负变化不明显。异质性分析结果表明,“金三”对“应收尽收”和“应享尽享”的促进作用主要来自非国有企业,对国有企业影响较小。“金三”有效缓解了税收征管强化的负效应,较好地解决了税收征管与减税降费之间的矛盾,这一结论也有助于正确认识减税降费和税收征管的关系。

本文可能的贡献包括:(1)本文填补了我国税收征管措施相关研究定量分析的空白,“金三”作为由试点阶段开始逐步推行的税收征管改革,为研究我国税收征管措施的效果提供了难得的识别机会,同时基于宏观政策背景研究“金三”的结构性政策效果,相比于以往单一研

究征管与逃税的关系,对政策效果的评估更为全面,避免落入“就征管论征管”,却与宏观政策背景产生矛盾的情况;(2)一般而言,税收征管的强化会带来企业税负的上升,然而如果将改革目标定位在遏制逃税和落实税收优惠政策两方面,则可以有效缓解这种负效应,该结果为其其他相关的税收征管改革,甚至环境规制等政策提供借鉴意义;(3)“金三”的主要变化体现在信息的共享和获取,信息在税收征管中的作用是近年来的热门话题,因此本文也是对信息和税收征管相关文献的丰富;(4)税收相关的研究需要更加贴近企业真实的经济行为(Hanlon和Heitzman,2010),而本文将纳税遵从度、企业税负和税收优惠的相关衡量口径细化到企业真实的纳税数据中,可以更为真实地描述企业受到的政策影响,同时也对各指标的衡量有借鉴意义。

二、制度背景、文献回顾与研究假设

(一) 税收征管背景

税收不仅是国家财力的保证,同时也是宏观政策的重要组成部分,具有宏观调节作用。税收征管的目标同样应当服从于税收的基本职能,首先由保障国家财力衍生出的征管目标是提高纳税遵从度,促进“应收尽收”。这是税收征管的首要目标,在相同的税基下,较高的纳税遵从度能够给国家提供更为充足的财力支持;其次由宏观调节作用衍生出的征管目标是落实税收优惠政策,促进“应享尽享”,即指应当在税收实务工作中尽可能确保满足税收优惠政策条件的纳税人都享受税收优惠政策,这是税收优惠政策能够达到预期效果的保障,如果税收优惠政策实施之后应当享受的群体没有享受政策,政策效果就会有所削弱。

而我国近年来的税收征管虽然同时致力于这两个方面,但明显侧重于纳税遵从度的提高。随着税收征管效率的提高,税收流失率逐年降低,实际税收收入和潜在税收收入的差异不断缩小,为国家税收收入增长提供了动力(吕冰洋、郭庆旺,2011;周黎安等,2012)。相反落实税收优惠政策的效果较小。正是因为税收优惠政策的落实一直效果欠佳,同时又承担着连接宏观税收政策和微观经济运行重要桥梁的作用,国家税务总局才不断以文件的形式提及落实税收优惠政策一词,并派出专项督查组实地调研督查税收优惠政策的落实情况。^①以具有普适性和代表性的小微企业所得税优惠政策的享受情况为例,在理想状态下,只要符合小微企业标准的企业都会享受该优惠政策。图2中黑色部分表示实际享受情况,每年享受所得税优惠政策的小微企业仅占符合小微企业标准企业总数的约20%~30%,在2013年“金三”工程开始建设以后比例才有所上升。显然在这种情况下税收优惠政策的效果会大打折扣。当然,这一现象随着我国近年来逐步将纳税服务和税收优惠政策落实作为工作重点而得到改善。

在这样的背景下,我国的税收信息化历程先后经历了金税一期、二期以及其他三十余个信息系统的开发和建设。其中金税一期、二期工程主要针对的是增值税发票管理,通过增值税发票防伪税控系统等方式加强对虚开增值税发票等纳税不遵从行为的管理,其建设和实施的目标都集中于“应收尽收”。“金三”所处的时期对“金三”建设的目标侧重产生了冲击,提出了更高的要求。首先,宏观经济存在下行压力,正值大面积减税降费时期,如何平衡遏制逃税和减轻税负之间的关系是“金三”建设过程中需要考虑的问题,遏制逃税对政府而言是税收收入的增长,对企业而言则

^① 如《关于进一步做好小微企业税收优惠政策贯彻落实工作的通知》(税总发〔2015〕35号)等。

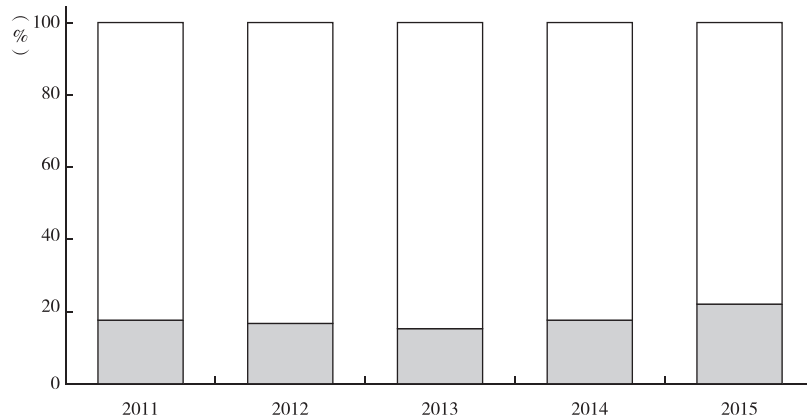


图 2 小微企业所得税优惠政策的享受比例

注:该图由“全国税收调查数据”整理得到,图中享受税收优惠比例的计算公式为 ϕ_{faci}/ϕ_{all} ,其中, ϕ_{faci} 表示实际享受小微企业所得税优惠政策的企业数量, ϕ_{all} 表示符合小微企业标准的企业数量。

是整体税负的加重。虽然遏制逃税,做到“应收尽收”是“税收法治”原则下的必然选择,但税负的加重可能会抵消税收优惠政策的作用,使政策无法起到预期的效果,这显然与税收征管服务于税收政策的基本原则相违背,因此“金三”改革“既复杂敏感,又须确保改革效果”。^①其次,税收征管相关理论不断发展同样冲击着“金三”建设的目标,税收现代化“六大体系”建设目标就是近些年税收征管理论的浓缩。作为“六大体系”建设的基础平台,“金三”承担了税收稽查以外的诸多任务,其中的重要部分就是进一步提升纳税服务质量,落实税收优惠政策,做到“应享尽享”,使纳税人的税负得到有效降低,提升纳税人自愿遵从度。

因此,在宏观经济环境的压力和税收现代化目标的推动下,单纯地提高纳税遵从度,尽可能做到“应收尽收”的“偏科”现象已经不能适应税收征管的需求,“金三”必须在促进“应收尽收”的基础上,进一步促进税收优惠政策的落实,实现“应享尽享”。

(二)文献回顾与研究假设

税收征管近年来的研究主要集中于探究信息在税收征管中的作用(Lederman, 2010; Kleven 等, 2011; Slemrod 等, 2017)。“金三”作为我国税收信息化的重要一环,效应十分广泛,必然成为学者们关注的焦点。然而,一方面,现有文献大都仅关注税收征管对纳税遵从的影响(Pomeranz, 2015),缺乏对纳税服务和税收优惠落实的重视,而随着税收征管理论和实务的发展,这两者的地位逐步凸显出来,“应享尽享”同样不可忽视;另一方面,现有的文献大都只定性分析了“金三”的效果以及可能存在的不足(谭荣华等, 2009; 邓雪涛、李云鹏, 2016; 李宏钟等, 2017)。因此对“金三”政策效果的全面分析十分重要,同时也是对税收征管、信息、纳税遵从和税收优惠相关文献的丰富。

“金三”可以概括为“一个平台、两级处理、三个覆盖、四类系统”,“一个平台”是指建立包含网络硬件和基础软件的统一的技术基础平台,“两级处理”是指逐步实现数据信息在总局和省局集中

^① 出自国家税务总局发布的《集成创新聚改革合力 全面推进税收现代化——党的十八大以来税务部门推进税收改革发展综述》。

处理,“三个覆盖”是指覆盖所有税种,覆盖所有工作环节,覆盖国地税局等各个部门,“四类系统”是指征管业务系统、行政管理系统、外部信息系统和决策支持系统。“应收尽收”和“应享尽享”主要依靠“三个覆盖”和“四类系统”。

首先是纳税遵从度的影响,“金三”整体上增加了逃税的边际成本。具体而言,“金三”之前的金税一期、二期以及其他三十余个信息系统虽然都在不同程度上通过以票管税的形式提升了纳税遵从度,但仍存在信息获取和共享的问题,而信息是税收稽查中最重要的部分,直接影响税收稽查的准确度和有效性(Lederman,2010)。一方面,之前的信息系统更侧重增值税,没有覆盖所有税种,不同信息系统、不同部门之间也不能进行信息共享(靳万军,2005);另一方面,之前的信息系统仅能获取税务机关内部可掌握的信息,缺乏第三方信息的支持,可获取的信息量较少。在这两方面的问题下,税务机关可用的分析数据较少,大量的可用信息无法共享给税务机关,极大程度上限制了税务机关的税收稽查能力。

“金三”不仅改善了信息的获取和共享问题,还改善了数据的分析方法,显著提高了“金三”的威慑能力。一方面,通过统一的平台实现全税种、税收各环节、国地税以及其他相关部门的覆盖,改善信息共享问题。同时借助外部信息系统收集第三方信息,较大程度上扩充了税务机关可用的数据量(谭荣华等,2009)。另一方面,在数据量的支撑下通过评估进项发票和销项发票的相关性,发票增加商品编码,对比同行业税负率、利润率等方法实现对企业收入和支出的多维度监管,理论上可以显著提升税收稽查的准确度和有效性,提高税收稽查的威慑力度,显著增加逃税的边际成本。由此,本文可以提出假设1。

假设1:“金三”能够显著提升企业纳税遵从度(路径①)。

其次是优化纳税服务,落实税收优惠政策,税收优惠政策享受比例的高低主要取决于纳税人对税收政策的了解程度、办理成本以及税务机关的努力程度等方面。以往在实务中存在两个重要的问题,一是许多纳税人由于对税收优惠政策的不了解、申请流程的复杂性和耗时长等特点,因此放弃了享受税收优惠政策的资格;二是基层税务机关存在“懒政”、“偏袒”和“干预”等现象(侯青川等,2015;黄策、张书瑶,2018),一方面基层税务机关的执行力较低,另一方面地方政府可能干预企业获得税收优惠政策的资格和流程。对此“金三”通过建立现代化的纳税服务体系,一方面利用更为简洁的纳税申报系统,简化的审核流程以及纳税宣传服务的优化,理论上可以提高纳税人对税收优惠政策的认知程度,大大降低办税和申请税收优惠的成本,另一方面降低了税务机关的自由裁量权,完善了绩效考核平台,使纳税人的权益更好地得到保障,从而改善上述问题,显著降低享受税收优惠的边际成本(谭荣华等,2009)。^①由此,本文可以提出假设2。

假设2:“金三”能够显著提高税收优惠政策享受比例,促进税收优惠政策的落实(路径②)。

一方面,加强税收征管会增加企业税负,带来征管改革的负效应;另一方面,落实税收优惠政策则会进一步降低整体的企业税负,缓解征管加强的负效应。在两者的作用下,整体税负的变化取决于两者的相对大小,如果加强征管对税负的提升幅度更大,则“金三”会提高整体税负,如果落实税收优惠政策对税负的降低幅度更大,则“金三”会降低整体税负。如果两者对税负的影响幅度基本相同,则“金三”不会对整体税负产生显著影响。因此,本文可以提出假设3a、假设3b和假设

^① 税收优惠导致的税负减轻同样会提升纳税遵从度,两者之间具有相互作用,这并不影响研究结论,本文所考察的是这些作用下“金三”的总体效果。

3c 以供实证检验。

假设 3a:“金三”显著提高了整体税负(路径③)。

假设 3b:“金三”对整体税负没有显著影响(路径③)。

假设 3c:“金三”显著降低了整体税负(路径③)。

三、研究设计与数据

(一) 研究设计

1. 双重差分

“金三”试点阶段在 2013—2014 年选取了 6 个省份作为试点,如图 3 所示。2013 年 2 月,“金三”在重庆市运行,2013 年 10 月拓展至山西和山东,2014 年 10 月则在广东、河南、内蒙古上线运行。

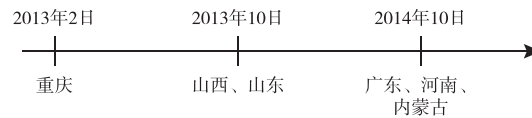


图 3 “金三”试点阶段改革进程

因此,实验组是在试点阶段进行了“金三”建设的试点地区企业,而控制组是其他地区的企业。由于税收征管的地区性极强,其他地区没有运行“金三”系统,因此其他区域不会受到“金三”的影响,可以作为合格的控制组。通过双重差分,比较试点地区和非试点地区企业,就可以得到“金三”的净效应,采用的基本模型如下:

$$Y_{it} = \alpha + \beta Reform_{it} + \gamma X_{it} + \eta_t + \delta_i + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

其中, i 表示企业, t 表示年份($t = 2011, 2012, \dots, 2015$), Y 是被解释变量, X 表示控制变量, η_t 和 δ_i 分别表示时间和个体固定效应。 $Reform$ 为实验组虚拟变量和事件前后的交互项,“金三”在 2013—2014 年的六个试点中进行,但由于系统运行后调试系统、安排人员、对接新老系统数据等都需要时间,效果存在滞后性,因此将 2013 年 10 月和 2014 年 10 月开始的试点受到政策影响的时间推迟到下一年,将 2013 年及其以后的重庆试点企业,2014 年及其以后的山西、山东试点企业和 2015 年广东、河南和内蒙古试点企业的 $Reform$ 赋值为 1,其他赋值为 0。

由于本文要考察的问题是纳税遵从度(路径①)、税收优惠政策享受情况(路径②)和企业税负(路径③)三者的变化,因此被解释变量 Y 是用于衡量这三者的变量。

首先是纳税遵从度,已有关于纳税遵从度的衡量方式主要包括实际税率(ETR) (Hanlon 等, 2003) 以及账税差异(BTD) (Desai 和 Dharmapala, 2006)。然而现有口径均不适合本文的情况:一方面,实际税率会同时受到纳税遵从和税收优惠的影响,而“金三”会同时影响这两方面,无法区分两者的效果;另一方面,账税差异一般仅反映企业所得税的纳税遵从度,无法全面体现“金三”全税种覆盖的效果。因此本文选择企业查补税额占比(Eva) 衡量纳税遵从度,即企业查补税额占销售收入的比重。企业查补税额是指在税收稽查过程中查处的由逃税导致需要补缴的税款,能够直接反映企业的实际逃税情况,虽然和实际逃税额之间仍存在一些偏差,但所面临的干扰因素已经远

远小于实际税率,^①而采用销售收入为分母是为了与后面的被解释变量统一口径。最终本文采用查补税额占比衡量纳税遵从度的大小,用实际税率衡量企业税负,账税差异(BTD)^②则作为衡量纳税遵从度的稳健性检验。

其次是税收优惠政策享受情况,税收优惠政策享受情况的衡量十分困难,例如一些文献直接采用实际税率衡量税收优惠(贾俊雪、应世为,2016)。正如上文所述,实际税率受到逃税程度、税收优惠等多种因素的影响,难以将各种影响逐一分离出来。本文基于数据上的优势采用税收优惠相对应的直接数据作为衡量口径。企业享受的税收优惠集中在增值税和所得税两大税种,其中增值税的税收优惠政策相对简单,大都集中在应纳增值税额减免税额这一项中,因此可以直接用增值税减免税额占销售收入的比重(*Reduction_Vat*)衡量;而所得税优惠政策分布较为复杂,税收优惠的形式主要包括税基式减免、税率式减免以及税额式减免,其中税基式减免是指通过减少计税依据的方式进行的税收减免,包括项目扣除、起征点等,税率式减免是指通过降低适用税率进行的税收减免,而税额式减免是采用直接减免税额的方式进行的税收减免,例如减征额等。三者分别可以对应纳税所得额间接计算公式中的各个部分。

$$\text{应纳税所得额} = (\text{利润总额} + \text{调增项目} - \text{调减项目}) \times \text{税率} - \text{减免税额} \quad (2)$$

根据式(2),税基式减免对应括号内的部分,即对计税依据进行减免的方式。其中调增项目主要是针对税法不可扣除的支出以及超出税法扣除限额的支出进行的调整,例如超过扣除限额的职工福利费、工会经费、职工教育经费等,而调减项目主要针对一些减免税收入进行的调整,如加计扣除、购置节能减排设备、从事符合条件的环保、节能节水项目的所得等方面。因此调减项目可以较好地反映税基式减免的情况。除此之外,税率式减免和税额式减免则分别是针对式中的税率和减免税额。因此企业所得税税收优惠享受情况的衡量主要包括调减项目税额占销售收入比重(*Decrease*)、适用税率(*Rate*)以及所得税减免税额占销售收入比重(*Reduction_Eit*)三部分,调增项目税额占比(*Increase*)则作为调减项目的安慰剂检验。

最后是企业税负的衡量口径,分别采用增值税实际税率(*Vat*)、企业所得税实际税率(*Eit*)、其他税实际税率(*Other Tax*)以及总体实际税率(*Tax_all*)四部分,分母均为销售收入,分子分别为实纳增值额、实纳所得税额、其他税额以及三者加总的总体税额。其中其他税额包括消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加、房产税、土地使用税、车船税、印花税等税种。

另外关于控制变量*X*,本文首先选取了与税收优惠政策享受条件相关的一些变量,其次根据已有文献(Engstrom等,2015),控制了一些其他微观企业层面的变量,最终控制变量包括:净利润率(*Profit*),表示净利润与销售收入的比值;企业规模,包括从业人数的对数值(*lnlabor*)和资产总额的对数值(*lnasset*);企业年龄(*Age*),由样本年度减去企业开业时间,加入了企业年龄及其二次方;预缴退税(*Refund*),如果存在预缴退税,赋值为1,反之为0;固定资产比率(*PPE*),固定资产存量占资产总额的比值;企业成长能力(*Grow*),当期销售收入与上期销售收入差值占上期销售收入的比重。

① 如果企业纳税遵从度不变,在税收稽查能力加强后,企业查补税额应当增加,因此如果“金三”使企业查补税额占比减少,则必然减少了逃税,双重差分的效果是“金三”减少逃税程度的下限。

② 本文采用的账税差异分为两种,一种是总账税差异,计算方式为(税前会计利润-应纳税所得额)/总资产;一种是操纵性账税差异(*Discretionary BTD*),是剔除企业账税差异中由盈余管理解释部分后的结果,采用总账税差异与应计利润回归得到的残差表示(Desai和Dharmapala,2006)。

然而,双重差分模型依赖平行趋势假定,即如果不存在“金三”的冲击,控制组和实验组的趋势是相同的,同时也能够说明改革前的实验分组是随机的。本文参照 Jacobson 等(1993)的方式采用事件史(Event-Time)模型检验控制组和实验组之间的共同趋势,模型如下:

$$Y_{it} = \alpha + \beta_k \sum_{k \geq -2}^2 D_{t_0}^k + \gamma X_{it} + \eta_t + \delta_i + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

式(3)中大部分符号与式(1)相同, t_0 表示“金三”最初开始的年份 2013 年, $D_{t_0}^k$ 是各年年份虚拟变量与分组虚拟变量的交互项($year \times treat$), $t - t_0 = k(k = -2, 0, 1, 2)$,参考 Colman 等(2013)的方式将改革前 1 年作为基准,即 2012 年标准化为 0, $k \neq -1$ 。 β_{-2} 、 β_0 、 β_1 、 β_2 分别衡量政策实施前后的情况,该模型为我们提供了检验平行趋势和每年政策效果的机会,如果满足平行趋势,则 β_{-2} 不显著。

2. 三重差分

如果通过式(3)检验得到的结果是某个被解释变量的双重差分不满足平行趋势,就需要通过其他方法解决该问题,本文选择的方法是三重差分。三重差分的平行趋势假定被放宽,仅需要实验组和控制组相对于第三维的变化值满足平行趋势,因此可以通过寻找第三维的变量满足该假设解决双重差分不满足平行趋势的问题。本文背景下选取的第三维变量是企业税负预警标准。^①

一般而言企业实际税率越低,其逃税的概率越高,也正是基于这个逻辑,在税收征管中,实际税率低的企业更容易面临税收稽查,即稽查概率更高。如图 4 所示,相关文献中一般假设随着实际税率的降低,稽查概率逐渐上升,即图中的虚线部分,整体上较为平滑。而实际征管中却存在逃税被发现概率的突增点,即企业税负预警标准。

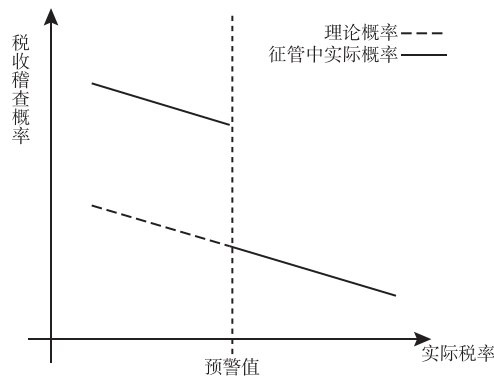


图 4 税收稽查概率与实际税率间关系

企业税负预警标准由各行业近两年实际税率平均值作为参考得到,一般为行业实际税率平均值的 60%。具体运作流程如下,“金三”自动识别出实际税率低于预警值的企业,由省级税务机关

^① 数据来源于《增值税一般纳税人:增值税销售额税负与预警标准》(2011—2015 年),由于预警值在每年年初就已经确定,并应用于稽查预警,但通过该书公布的时间为每年的年末,并且每年有所变动,因此在纳税过程中纳税人没有信息进行自主调整避免出现在预警值以下。

下发评估表到该企业所属税务机关,当地税务机关对这些企业进行约谈,填写评估表说明实际税率过低的原因,如果是正常原因则将评估表反馈给上级税务机关,如果不是正常原因,则会怀疑存在逃税现象,进行税收稽查的流程。因此对于预警值以上的企业,一般采用随机抽样的方式进行稽查,而预警值以下的企业则必然会成为重点关注对象。最终表现为图4的现象,实际稽查概率在预警值右侧与理论概率类似,但在预警值左侧有突增的情况。

而本文利用的就是预警值这一突增点,虽然预警值不是“金三”之后才出现的,但“金三”的作用在于通过信息共享和外部信息获取,提高了税务机关在税收稽查过程中可用的数据量,而税收稽查的重点放在预警值以下的企业,即首先通过预警值发现需要进行评估税收风险的企业,然后采用“金三”数据优势进行税收稽查,因此“金三”的效果重点作用于预警值以下的企业。虽然预警值以上的企业同样可能受到税收稽查,但占比远小于预警值以下的企业,因此虽然可能存在一些有政策效果的样本在预警值以上,会产生一定的估计偏差,但这是“金三”政策效果的下限,不影响正负方向的判断。

需要注意的是,税负预警值与上一年的行业平均税负有关,而非企业层面税负,集聚层数据经常作为下层数据的工具变量(Bentolila等,2010),因此税负预警值的外生性可以得到保证。以预警值为标准将本文的样本分为两部分,作为三重差分的第三维变量(Standard),预警值以下的企业赋值为1,相反则赋值为0,采用以下模型进行回归:

$$Y_{ijmt} = \alpha + \beta_1 Reform_{ijt} \times Standard_{im} + \beta_2 Reform_{ijt} + \beta_3 Standard_{im} + \gamma X_{it} + \eta_t + \delta_i + \tau_{jt} + \varphi_{mt} + \varepsilon_{ijmt} \quad (4)$$

式(4)中*j*表示第*j*个地区,*m*表示第*m*个行业。由于采用三重差分的形式,进一步加入了地区随时间变化的趋势 τ_{jt} 以及行业随时间变化的趋势 φ_{mt} 。虽然三重差分放宽了平行趋势的假设,但仍需要满足被放宽后的平行趋势假设。同样参照Colman等(2013)的方式,采用类似于式(3)的事件史模型检验三重差分的平行趋势问题:

$$Y_{ijmt} = \alpha + \beta_k \sum_{k \geq -2}^2 TD_{t_0}^k + \theta_1 Reform_{ijt} + \theta_2 Standard_{is} + \gamma X_{it} + \eta_t + \delta_i + \tau_{jt} + \varphi_{mt} + \varepsilon_{ijmt} \quad (5)$$

式(5)中大部分符号与式(3)相同, $TD_{t_0}^k$ 表示 $D_{t_0}^k$ 与预警值分组的交互项($year \times treat \times Standard$), $t - t_0 = k (k = -2, 0, 1, 2)$ 。 β_k 的含义同样类似于式(3),当满足平行趋势假定时, β_{-2} 的系数不显著。 β_0 、 β_1 、 β_2 则反映了“金三”改革后每年的净效应。

(二)数据来源与数据处理

本文所使用的数据是2011—2015年的全国税收调查数据,采用的是每年包含约46000家企业的平衡面板数据,该数据是由政府向企业发放调查表的方式分层抽样得到(申广军等,2016)。该数据具有以下优势:一是全国税收调查数据为纳税遵从以及其他税收相关研究提供了足够细化的企业层面税收数据,可以显著提升企业逃税和税收优惠及其相关主题的研究精度;二是相较于中国工业企业数据库等常用的微观企业数据库,该数据库包含更多的中小企业,使数据更具代表性,能够反映政策全貌。本文删除了除虚拟变量以外的其他所有变量上下各0.1%分位数的样本,用以剔除明显的离群值。表1为主要变量的描述性统计。

表 1 主要变量的描述性统计

变量	观测值	算术平均数	标准差	最小值	最大值	
被解释变量	<i>Eva</i>	222051	0.018	0.149	0.000	2.649
	<i>BTD1</i>	221946	-0.017	0.108	-2.098	1.693
	<i>BTD2</i>	191062	0.000	0.094	-2.076	1.688
	<i>Reduction_Vat</i>	222168	0.001	0.022	0.000	1.089
	<i>Decrease</i>	222229	0.009	0.044	0.000	1.262
	<i>Rate</i>	146645	0.219	0.057	0.000	0.250
被解释变量	<i>Reduction_Eit</i>	221976	0.018	0.062	0.000	0.738
	<i>Increase</i>	222261	0.017	0.077	0.000	2.847
	<i>VAT</i>	222214	0.036	0.039	0.000	0.796
	<i>EIT</i>	222416	0.171	0.567	0.000	5.998
	<i>Other Tax</i>	222242	0.107	0.255	0.000	4.667
	<i>Tax_all</i>	222411	0.221	0.616	0.000	9.227
控制变量	<i>Profit</i>	222137	0.031	0.483	-2.718	1.375
	<i>lnlabor</i>	222405	5.171	1.407	0.000	20.018
	<i>lnasset</i>	222341	11.511	1.886	-0.693	21.305
	<i>Age</i>	222187	11.674	6.071	0.000	48.000
	<i>Refund</i>	222416	0.139	0.346	0.000	1.000
	<i>PPE</i>	222125	0.208	0.208	0.000	1.206
	<i>Grow</i>	221641	4.594	70.963	-1.000	3798.960

四、实证结果

(一) 纳税遵从度和税收优惠享受情况

实证结果的第一部分考察了假设 1 和假设 2, 即“金三”是否促进了纳税遵从度和税收优惠享受程度的提高。表 2 第(1)列为“金三”对纳税遵从度的影响, 就平均值而言, “金三”大约提高了 35.6% 的纳税遵从度 ($0.0064/0.018 = 35.6\%$), 该证据表明信息不对称的降低大大提高了纳税遵从度, “金三”的效果十分显著, 促进了“应收尽收”, 较好地完成了税收征管改革的基本目标。

表 2 第(2)到第(6)列为“金三”对税收优惠享受程度的影响, 第(2)列表示“金三”提高了企业的增值税减免税额占比。就平均值而言, “金三”提高了约 40% 的增值税减免税额 ($0.0004/0.001 = 40\%$)。第(3)、(4)、(5)列则分别表示企业所得税的税基式减免、税率式减免以及税额式减免, 结果表示“金三”增加了企业所得税调减项目占比和减免税额占比, 降低了适用税率。就平均值而言, “金三”增加了约 18.9% 的企业所得税税基式减免 ($0.0017/0.009 = 18.9\%$), 增加了约 9.4% 的企业所得税税额式减免 ($0.0017/0.018 = 9.4\%$), 降低了 1.2% 的适用税率 ($0.0027/0.219 = 1.2\%$)。总体上表明假设 2 成立, “金三”较好地完成了衍生目标, 从各个方面提高了税收优惠政策的享受比例, 促进了企业的“应享尽享”。虽然这些变量各自存在一些小的测量误差, 但相互之间的结果一致表明整体结论的可信度较高。

表 2 “金三”对企业纳税遵从度和税收优惠享受程度的影响

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	<i>Eva</i>	<i>Reduction_Vat</i>	<i>Decrease</i>	<i>Rate</i>	<i>Reduction_Eit</i>	<i>Increase</i>
<i>Reform</i>	-0.0064*** (0.0012)	0.0004* (0.0002)	0.0017*** (0.0004)	-0.0027** (0.0010)	0.0017*** (0.0005)	0.0007 (0.0008)
常数项	-0.0255*** (0.0096)	0.0106*** (0.0022)	0.0273*** (0.0052)	0.2337*** (0.0058)	0.0034 (0.0035)	0.0326** (0.0128)
其他变量	控制	控制	控制	控制	控制	控制
聚类	地区	地区	地区	地区	地区	地区
观测值	220496	220621	220757	145902	220426	220742
R ²	0.0110	0.0016	0.0071	0.0203	0.0092	0.0415

注:(1)表中括号内为聚类在地区层面的标准误,防止双重差分时间序列相关性造成的影响(Bertrand等,2004);(2)*、**和***分别表示在10%、5%和1%的水平下显著;(3)其他变量包括控制变量、个体固定效应、时间固定效应以及地区和行业虚拟变量。如无特殊说明,下同。

第(6)列则是调增项目的双重差分结果,相比于涉及较多税基式减免的调减项目,调增项目则基本不涉及税收优惠政策,因此调增项目应当不会受到“金三”的影响,可以作为调减项目的安慰剂检验,结果表明调增项目没有受到“金三”的影响。

然而双重差分的结论依赖平行趋势假设的成立,因此进一步采用事件史模型检验其平行趋势和每年的效果。如图5所示,变量顺序与表2相同,图中置信区间为95%,可以看到改革前不显著异于0,即双重差分满足平行趋势。同时,图5-a、5-b、5-c和5-d改革当年的效果均不显著,直到第二年效果才逐渐显现,也证实了前面的一些描述,即由于系统运行后调试系统、安排人员、对接新老系统数据等问题,“金三”的改革效果存在一定的滞后性。

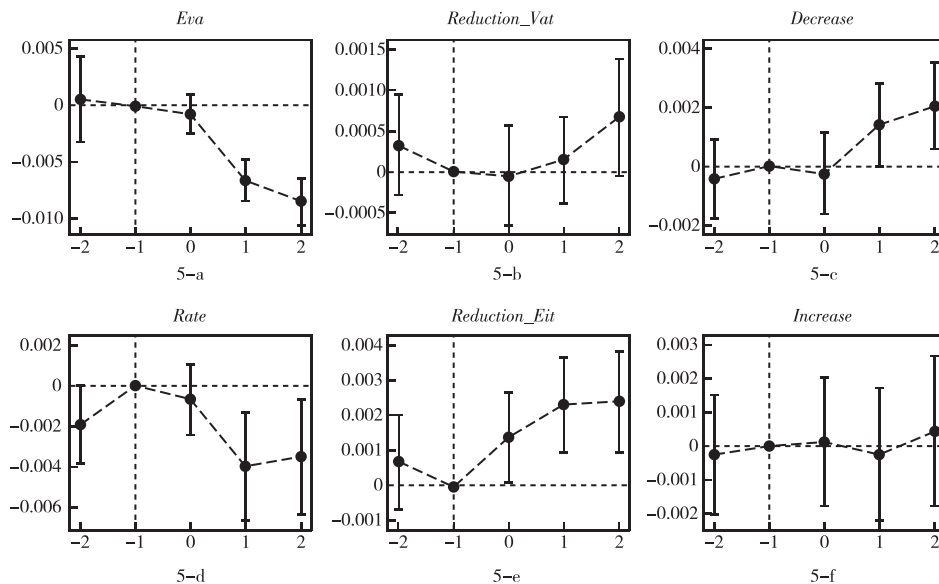


图 5 “金三”前后企业纳税遵从度和税收优惠政策享受程度的动态影响

(二) 企业税负变化

通过上文的結果,“金三”一方面促进了纳税遵从,会提高企业税负,另一方面促进了税收优惠政策的落实,可以降低企业税负,两者对税负的影响是相反的。表 3 进一步考察了税负的实际情况,即假设 3。

表 3 的(1)、(2)列分别是增值税采用双重差分和三重差分的结果,采用三重差分的原因是增值税的双重差分不满足平行趋势假设,因此“金三”对增值税税负的净效应是第(2)列中 $Reform \times Standard$ 的系数,系数为负,表示“金三”虽然加强了税收征管,但增值税税负反而有所降低。其可能的原因在于,我国由于以票控税,增值税的遵从度远高于其他税种,“金三”对增值税纳税遵从度的促进程度较低,相反从表 2 的结果可以看出“金三”提高了 40% 的增值税减免税额,因此总体上反而减轻了税负。

表 3 “金三”对企业税负的影响

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	<i>Vat-DID</i>	<i>Vat-DDD</i>	<i>Eit</i>	<i>Other Tax</i>	<i>Tax_all</i>
<i>Reform</i> × <i>Standard</i>		-0.0019 *** (0.0004)			
<i>Reform</i>	-0.0006 * (0.0003)	0.0009 (0.0028)	0.0010 (0.0069)	0.0070 *** (0.0019)	0.0004 (0.0069)
常数项	0.0655 *** (0.0031)	0.0663 *** (0.0030)	0.8851 *** (0.0659)	0.1216 *** (0.0171)	0.9422 *** (0.0676)
其他变量	控制	控制	控制	控制	控制
地区和行业随时间变化的趋势		控制			
聚类	地区	地区	地区	地区	地区
观测值	220672	220672	220857	220701	220852
R ²	0.0063	0.0543	0.0097	0.0168	0.0174

表(3)第(3)、(4)和(5)列则均满足平行趋势,因此仍然采用双重差分。其中第(3)列的结果表明,“金三”对所得税税负没有造成显著影响,即税收优惠带来的减税效果和强化税收征管带来的负效用相互抵消。第(4)列说明其他税种的税负有所上升,该结果也可以作为增值税和所得税的对照,其他税种可享受的税收优惠数额占比较小。因此,“金三”对其他税种基本没有提高税收优惠政策享受比例的作用,仅有提高纳税遵从度的作用,最终导致税负有所提高。第(5)列是总体的税负,由于各税种税负有增有减,总体上税负没有显著变化,表明假设 3b 成立。

“金三”作为减税降费时期的税收征管改革,需要完成的目标不只是税收征管能力的强化,更需要优化纳税服务,使符合税收优惠条件的纳税人都能够享受税收优惠,尽可能缓解强化税收征管的负效用,顺应宏观经济政策的方向。表 3 的结果可以得出结论,“金三”在提升税收征管能力

的同时,保证了企业税负没有显著增加,甚至可能有所下降。注重落实税收优惠政策的策略显著缓解了税收征管的负效用,较好地完成了改革难题。

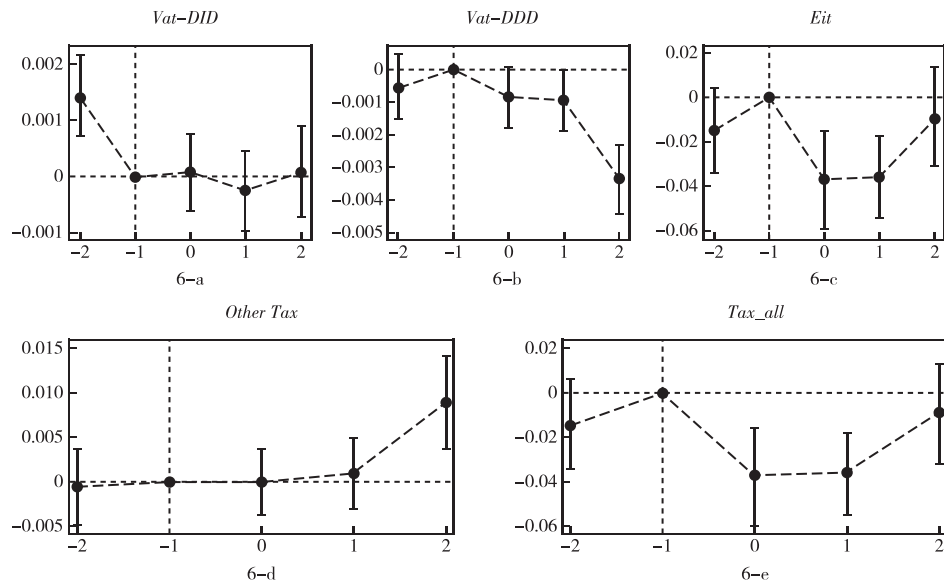


图6 “金三”对企业税负的动态影响

图6同样检验了平行趋势,图6-a表明增值税双重差分趋势中改革前显著异于0,即控制组和实验组在改革前存在显著差异,不满足平行趋势假设,因此进一步采用了三重差分来缓解该问题,但仍然需要满足假设被放宽后的平行趋势,图6-b表明增值税三重差分满足了平行趋势。而图6-c、6-d、6-e也表明其他回归同样满足平行趋势,结果是可信的。类似地,同样可以看到“金三”存在一定的滞后性。

(三) 异质性分析

表4对本文结果在所有制性质方面的异质性进行了分析,表中 *Eva* 表示纳税遵从的异质性。结果表明,“金三”对纳税遵从的促进效果主要来自于非国有企业(Non-SOEs),对国有企业(SOEs)的促进作用不显著。*Tax preferences* 和 *Rate* 表示税收优惠享受程度的异质性,其中,*Tax preferences* 为 *Reduction_Vat*、*Decrease* 和 *Reduction_Eit* 三个变量的加总,使结果更为简洁。同样地可以看出税收优惠享受程度的结果中,“金三”对国有企业的促进作用不显著,而显著提高了非国有企业的税收优惠享受程度。

可能的原因主要是,在纳税遵从方面,国有企业由于其经营目标的特殊性,逃税动机并不强烈;“应收尽收”程度较高;在税收优惠落实方面,国有企业对税收优惠政策更为了解,同时由于其和政府的关系使国企也更容易获得税收优惠,“应享尽享”程度较高,因此“金三”对国有企业的“应收尽收”和“应享尽享”促进效果都不明显。

综合上述两个结果,虽然国有企业和非国有企业的税负都没有显著变化,但原因不同,国有企业是由于“金三”对其没有显著作用,而非国有企业是由于“应收尽收”和“应享尽享”作用的相互抵消。

表 4 基于所有制性质的异质性分析

	<i>Eva</i>		<i>Tax preferences</i>	
	(1)	(2)	(3)	(4)
	SOEs	Non-SOEs	SOEs	Non-SOEs
<i>Reform</i>	-0.0033 (0.0031)	-0.0065 *** (0.0012)	0.0053 (0.0036)	0.0036 *** (0.0007)
观测值	11275	209222	11208	208890
R ²	0.0074	0.0113	0.0084	0.0107
<i>Reform</i>	-0.0010 (0.0035)	-0.0028 *** (0.0011)	0.0226 (0.0216)	0.0000 (0.0072)
观测值	9707	200837	11327	209525
R ²	0.0158	0.0211	0.0147	0.0186

注:由于本文被解释变量过多,因此在进行异质性分析时将税收优惠享受程度的相关变量缩减为两个,具体方法为保留适用税率这一被解释变量,而将 *Reduction_Vat*、*Decrease* 和 *Reduction_Eit* 三个被解释变量加总,得到表中的 *Tax preferences*。

(四) 稳健性检验^①

(1) 变量的选取。采用账税差异、可操纵的账税差异以及两年查补税额的均值检验纳税遵从衡量口径的敏感性。结果均表明“金三”提高了纳税遵从度。(2) 三重差分的替代方法。采用 PSM-DID 作为三重差分的替代方法,结果仍然表明增值税税负在“金三”之后有所下降,结果是较为稳健的。(3) “营改增”的影响。为了防止“营改增”对“金三”实验组和控制组可能造成异质性影响,进而影响结论,本文使用全国税收调查数据中“是否为‘营改增’试点企业”这一数据剔除“营改增”试点企业样本,结果没有显著变化,较为稳健。

五、结 论

“金税三期”是“金税工程”的一个延续,它的目标已经从“金税一期”的防止和打击增值税违法犯罪的管理功能拓展为通过扩大征收业务信息化覆盖面,完成全国税收数据大集中,来实现“降低税务机关征纳成本和执法风险,提高纳税人遵从度和满意度”的税收征管改革目标,这一目标的实现也意味着税收征管模式由“监督+打击”型向“服务+执法”型模式的转变。本文研究结论较好地论证了“金税三期”这一实施目标。

本文基于 2011—2015 年全国税收调查数据,采用双重差分和三重差分的方法考察了“金三”改革所设立的双重目标是否达到了预期效果,主要得到以下结论。

(1) “金三”完成了税收征管改革的基本目标,显著提高了纳税遵从度,促进了“应收尽收”。(2) “金三”较好完成了衍生目标,落实了税收优惠政策,促进了“应享尽享”,具体表现为提高了企业的增值税减免额占销售收入的比重,并且提高了企业实际享受到的所得税税基式减免、税额式

^① 限于篇幅,稳健性检验未报告详细结果,如有需要,请向作者索取。

减免和税率式减免。(3)一方面税收征管强化提高了整体税负,另一方面落实税收优惠政策降低了整体税负,综合两者的效应,“金三”对总体税负没有显著影响,具体表现为降低了企业的增值税税负,提高了其他税税负,企业所得税税负变化不明显。衍生目标的确缓解了征管改革的负效应,顺应了宏观经济政策的方向。异质性分析结果表明,“金三”对“应收尽收”和“应享尽享”的促进作用主要来自非国有企业,对国有企业影响较小。

同时,本文的不足在于“金三”是一项系统工程,本文没有办法将这一系统细分成具体的措施,并进行一一对应分析,而只能把这一系统定义为两大功能作用,这种假设和分类处理同已有相关研究文献相比,具有积极的现实意义,而税收征管中税收稽查和纳税服务的具体影响机制仍然需要进一步研究。

参考文献:

1. 邓雪涛、李云鹏:《基层税务机关信息化建设探讨》,《税务研究》2016年第8期。
2. 范子英、田彬彬:《政企合谋与企业逃税:来自国税局长异地交流的证据》,《经济学(季刊)》2016年第4期。
3. 侯青川、靳庆鲁、陈明端:《经济发展、政府偏袒与公司发展——基于政府代理问题与公司代理问题的分析》,《经济研究》2015年第1期。
4. 黄策、张书瑶:《地方政府规模、产权性质与企业税负——基于中国上市公司的实证研究》,《世界经济文汇》2018年第2期。
5. 贾俊雪、应世为:《财政分权与企业税收激励——基于地方政府竞争视角的分析》,《中国工业经济》2016年第10期。
6. 靳万军:《政府绩效管理 with 金税工程绩效》,《税务研究》2005年第7期。
7. 李波、季建辉、王泯之:《论国税地税机构合并后的信息融合与税收征管服务能力提升》,《税务研究》2018年第8期。
8. 李宏钟、余劲、于建欣、胡曦:《“金税三期”构架下财行税信息化管理的思考——以成都高新区地方税务局为例》,《国际税收》2017年第2期。
9. 吕冰洋、郭庆旺:《中国税收高速增长的源泉:税收能力和税收努力框架下的解释》,《中国社会科学》2011年第2期。
10. 申广军、陈斌开、杨汝岱:《减税能否提振中国经济?——基于中国增值税改革的实证研究》,《经济研究》2016年第11期。
11. 谭荣华、朱庆锋、刘若鸿:《新形势下金税三期工程建设的6大亮点》,《中国税务》2009年第11期。
12. 周黎安、刘冲、厉行:《税收努力、征税机构与税收增长之谜》,《经济学(季刊)》2012年第1期。
13. Alm, J., Sanchez, I., & Juan, A. D., Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance. *Kyklos*, Vol. 48, No. 1, 1995, pp. 3-18.
14. Bentolila, S., Michelacci, C., & Suarez, J., Social Contacts and Occupational Choice. *Economica*, Vol. 77, No. 305, 2010, pp. 20-45.
15. Bertrand, M., Duflo, E., & Mullainathan, S., How Much Should We Trust Differences-In-Differences Estimates?. *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 119, No. 1, 2004, pp. 249-275.
16. Colman, S., Dee, T. S., & Joyce, T., Do Parental Involvement Laws Deter Risky Teen Sex?. *Journal of Health Economics*, Vol. 32, No. 5, 2013, pp. 873-880.
17. Desai, M. A., & Dharmapala, D., Corporate Tax Avoidance and High-Powered Incentives. *Journal of Financial Economics*, Vol. 79, No. 1, 2006, pp. 145-179.
18. Engstrom, P., Nordblom, K., Ohlsson, H., & Persson, A., Tax Compliance and Loss Aversion. *American Economic Journal: Economic Policy*, Vol. 7, No. 4, 2015, pp. 132-164.
19. Hanlon, M., Myers, J. N., & Shevlin, T., Dividend Taxes and Firm Valuation: A Re-Examination. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 35, No. 2, 2003, pp. 119-135.
20. Hanlon, M., & Heitzman, S., A Review of Tax Research. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, No. 2-3, 2010, pp. 127-178.
21. Jacobson, L. S., LaLonde, R. J., & Sullivan, D. G., Earnings Losses of Displaced Workers. *American Economic Review*, Vol. 83, No. 4, 1993, pp. 685-709.

22. Kleven, H. J. , Knudsen, M. B. , Kreiner, C. T. , Pedersen, S. , & Saez, E. , Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark. *Econometrica*, Vol. 79, No. 3, 2011, pp. 651 – 692.

23. Lederman, L. , Reducing Information Gaps to Reduce the Tax Gap: When Is Information Reporting Warranted?. *Fordham Law Review*, Vol. 78, No. 4, 2010, pp. 1733 – 1760.

24. Pomeranz, D. , No Taxation without Information: Deterrence and Self-Enforcement in the Value Added Tax. *American Economic Review*, Vol. 105, No. 8, 2015, pp. 2539 – 2569.

25. Slemrod, J. , Collins, B. , Hoopes, J. L. , Reck, D. , & Sebastiani, M. , Does Credit-Card Information Reporting Improve Small-Business Tax Compliance?. *Journal of Public Economics*, Vol. 149, 2017, pp. 1 – 19.

Tax Administration, Tax Compliance and Tax Preferences: Evaluation of the Policy Effect of the Third Phase of the Golden Tax Project

FAN Yong, LI Haonan (Central University of Finance and Economics, 100081)

Abstract: Tax administration reform needs to conform to the demand of macroeconomic development. Therefore, in the period of tax and fee reduction, based on new tax administration concepts, the Third Phase of the Golden Tax Project optimizes information systems and improves tax compliance, and on the other hand, improves tax services and promotes the implementation of tax preferential policies. Based on the National Tax Survey data of 2011 – 2015, this paper evaluates the effect of the Third Phase of the Golden Tax Project by using Difference-in-Difference and Triple Difference methods. The results show that: (1) The Third Phase of the Golden Tax Project significantly improves tax compliance, conducive to collecting all taxes that need to be collected. (2) It promotes the implementation of tax preferential policies, increases the proportion of enterprises entitled to the tax preferences, and facilitates all eligible taxpayers to enjoy the tax preferences they are entitled to. (3) Improving tax compliance will increase the tax burden and hinder the development of enterprises, while promoting the implementation of preferential tax policies can reduce the tax burden. Under the dual influence, the Third Phase of the Golden Tax Project has not had a significant impact on the overall tax burden of enterprises, and alleviated the negative effect of strengthening tax administration. This conclusion also answers the question of how to correctly view the strengthening of tax administration against the background of tax and fee reduction.

Keywords: The Third Phase of the Golden Tax Project, Tax Administration, Tax Compliance, Tax Preferences, Corporate Tax Burden

JEL: H21, H25, H26

责任编辑: 汀 兰